

KONAN UNIVERSITY

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポートの有用性の検討

著者	古田 美保
雑誌名	甲南経営研究
巻	51
号	3
ページ	47-69
発行年	2011-02-15
URL	http://doi.org/10.14990/00002022

法人関連政策税制の
効果分析手段としての
租税支出レポートの有用性の検討

古 田 美 保

甲南経営研究 第51巻 第3号 抜刷

平成 23 年 2 月

法人関連政策税制の 効果分析手段としての 租税支出レポートの有用性の検討

古 田 美 保

1. 問 題 提 起

税制の基本機能は国家財政の収入を得ることにあるが、その一方で経済政策その他税収を稼得する目的以外の政策目的を持つ規定が税制内には多数存在する。すなわち政策税制であるが、政策税制は租税理論をゆがめて導入されたものであるため、本来はその実施状況、費用、効果を網羅的に検証する必要があると考えられる。しかしながら、政策税制の導入状況に比べ、その有効性検証がされていないという問題点が提示されている。

そのツールとして考えられるのが租税支出レポートであり、政策税制を採用している先進国の多くが租税支出レポートを作成し、公開している。⁽¹⁾政策税制を経済政策実現の有用な手段として今後も採用するのであれば、わが国においてもその可視化と効果分析が必要であり、その資料として租税支出レポートを作成する意義があるものと考えられる。その際、すでに租税支出レポートを作成している諸外国の事例を参照することは有用であると考えられるが、現在作成されている租税支出レポートは予算審議上の資料としてのみ

(1) たとえば G7 では日本以外のすべての国で租税支出レポートが作成されている。
OECD, *Tax Expenditures: Recent Experiences*, OECD Paris, 1996 等参照。

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポート……（古田美保）
使用されていることが多く、その有用性がしばしば疑問視されている。⁽²⁾

本論文では、租税支出レポートの意義と必要性を確認したうえで、現在諸外国において作成されている租税支出レポート、特にカナダの租税支出レポートを取りあげて検討を行う。なお、政策税制の多くは個人所得税制上におかれることが多く、金額も大きい⁽³⁾が、その政策目的は社会政策等経済政策以外のところにおかれることが多い。また、個人は必ずしも経済合理性に基づいて行動するとは限らないため、効率性分析に当たっては特別な配慮が求められるものと思われる。そのため、本論文においては法人税制における政策税制に関する租税支出レポートを検討対象とする。

2. 日本における租税支出把握の現状

（1）租税支出の概念と経済政策における重要性

租税支出とは Surrey の造語 Tax Expenditure の訳語として定着したものであり、当時のアメリカにおける法律上の定義として、「連邦税法の規定により認められる特別の除外・所得控除・税控除・優遇税率・課税繰り延べによる歳入損失」（Congressional Budget Act 1974）というものがある。特別措置が認められる背景には特定の政策目的の実現を想定していることがあり、このような税制上の特別措置は日本を含め多くの国で採用されている。何が租税支出に該当するかは国によって定義が異なるのが現状であるが、共通する要素としては、基本となる税制からの乖離項目⁽³⁾というものがある。この定義からは、税収の減少効果を持つ規定のみならず、マイナスの租税支出すなわち税収増をもたらす重課規定も租税支出の概念に含まれることとなる。

（2）たとえば、Leonard E. Burman, “Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?,” *National Tax Journal*, September 2003 等参照。

http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/410813_NTA_Tax_Expenditure.pdf

（3）OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD Paris, 2010, p. 16.

OECD の報告書では、日本の租税支出の定義として、「特定の政策上の配慮がなかったとすれば、税負担の公平その他の税制の基本的原則からは認め難いと考えられる実質的な意味での特別措置⁽⁴⁾」という税制調査会における政策税制の定義が紹介されている⁽⁵⁾。この定義からは、法人税法本法の規定で特別措置に該当するものがある場合にはこれも租税支出に含める必要があるが、実際には租税特別措置法の規定に限定されているのが実情である。そのため、日本の定義は諸外国のそれに比べて狭くなっていることが指摘される。これは、前述の租税支出の定義における“基本となる税制”すなわち理論的課税制度に何が含まれるかは各国の定義により異なっており、日本ではこの定義を行わずに政策税制のみを個別に識別していることに原因があるものと考えられる⁽⁶⁾。

いずれにせよ、経済政策等の達成手段として、諸外国と同様、日本でも政策税制は積極的に活用されてきた。これは、補助金プログラムと比較して予算審議や運用評価が不十分であるため導入しやすく⁽⁷⁾、運用面でもメリットがあると考えられたためである。すなわち、①補助金は条件に適合する行動を行ってから申請し、審査を受けてその支給を受けるまでのタイムラグが発生するのに対し、政策税制についてはその年度の確定申告において効果が発現するため、基本的にタイムラグが発生せず、場合によってはキャッシュフローが変わること、②補助金は適合する行動を行った者すべてに便益を与える

(4) 税制調査会編『昭和51年度の税制改正に関する答申』(1975年)。なお、その後の税制改正答申では同様の議論について「政策税制」または「租税特別措置」「租税特別措置等」として論じており、用語は必ずしも一定していない。本稿では特に支障のない範囲においては政策税制の語を用いる。

(5) OECD, *Ibid*, pp. 93-94.

(6) 上村敏之「地方税における租税特別措置の改革」『産研論集』第37号(2010年3月), 48頁および OECD, *Ibid*, p. 94.

(7) Hana Polackova Brxi, Christian M. A. Valenduc, Zhicheng Li Swift ed., *Tax Expenditures—Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, World Bank: Washington DC, 2004, p. 2.

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポート……（古田美保）

のに対し、政策税制は原則として黒字申告を行う者のみを対象とし、予算措置を必要としないこと、③補助金の申請手続きは別途必要であるのに対して政策税制の利用は確定申告手続きの一部であること、④補助金支給額については使途が制限されるが、政策税制による節税額については使途が制限されないこと、⑤課税というキャッシュアウトフローを削減する手段である政策税制は明示的なインセンティブになりうること、などである。特に、法人企業における政策税制は法人税負担をコストとしてプランニングの対象として合理的経済行動を行うため、その効果が期待されやすいと考えられる。

（２）日本における政策税制評価の現状

日本における政策税制を租税特別措置法の規定に限定した場合にも相当数の政策税制があり、そのそれぞれの規定が何らかの政策目的を達成するために税制の基本原則から逸脱しているわけであるが、この導入による減収額の推定やその目的の達成度、すなわち費用対効果の分析はほとんど行われていないのが現状である。一部の租税特別措置については会社標本調査の一部等として適用額が示されているものの、総務省が発表した調査資料によれば、調査対象となった219項目の租税特別措置について、すべてが分析・評価ないし説明が不十分が行われていないとの現状が示されている⁽⁸⁾。法人税関連の租税特別措置についての現状調査としては、会計検査院が2003年に行った実施状況検査⁽⁹⁾があるが、継続して行われているものではなく、また、税収減少の効果がある90カ条に限定した調査であるため、分析としては不十分であったと考えられる。

（８） 総務省行政評価局「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」2010年10月，4頁。http://www.soumu.go.jp/main_content/000084952.pdf

（９） 会計検査院「平成14年度会計検査報告 第4章 特定検査対象に関する検査状況」2003年。<http://report.jbaudit.go.jp/org/h14/2002-h14-0683-0.htm>

なお、税制改正にあたって租税特別措置の新設・拡充・延長あるいは既存措置の見直しを求める際には、主管省庁が各規定の目的・必要性、合理性、有効性、相当性等を明示して税制調査会に要望することとなっており、2010年度税制改正要望分から税制調査会ホームページで閲覧が可能となっている⁽¹⁰⁾。この措置は租税特別措置の透明化の推進に資するものであり、有用性も高いと考えられるが、一方で上述のいずれにも該当しない租税特別措置、すなわち導入済みで見直しを要望されない項目については、その評価は行われない。

すなわち、日本の租税支出に関しては公表が極めて制限されており、すべての政策税制についての年次の公式レポートは存在していないのが現状である。この状況は、“隠れた補助金”の存在を容認していることを意味するとの指摘が可能である⁽¹¹⁾。

3. カナダにおける租税支出レポートの現状

以上のように、租税支出規定は相当規模で存在し、かつ、日本の租税支出概念は諸外国と比較して狭いものであるにもかかわらず、日本ではその規模や効果に関する把握はほとんど行われていないのが現状である。特に法人税率の引下げと課税ベース拡大が議論される中で、このような租税支出項目がどれだけ理論課税制度を歪め、逸脱しているのかについて包括的な検証と検討がなされるべきであると考えられる。

本章では、租税支出レポートの作成を行っている諸外国のうち、カナダの事例を概観する。カナダでは1994年から租税支出レポートの作成を行い、予算審議資料としているが、カナダは法人税制の意義について個人所得税の源泉徴収と位置付けて、配当に関する二重課税排除を理論的な課税制度として

(10) 税制調査会「税制改正要望」<http://www.cao.go.jp/zei-cho/youbou/youbou.html>

(11) OECD, *Ibid.*, p. 95.

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポート……（古田美保）

いる等、日本の法人税制の理論と共通するところが多い。また、租税支出について国際的に共通の定義がない中で特に国際間比較可能性に優れていると⁽¹²⁾される等、租税支出レポート作成にあたって参照することに意義が多いと考えられる。

（１）カナダにおける事例

①租税支出の定義

カナダでは租税支出レポートの対象となる政策税制の範囲について、理論的課税制度の範囲をできるだけ狭く取っている。すなわち、理論的課税制度の要素としては税率構造、課税単位、課税年度、インフレ修正、二重課税排除のための規定を理論的課税制度のみとしており、租税支出を可能な限り広く取るアプローチを採用している。⁽¹³⁾

また、経済政策目的が明確である明らかな政策税制はもちろんのこと、複数存在する理論的基礎のいずれを採用するかにより政策税制と基本税制のどちらに区分するべきかについて議論があるものや、基本税制として扱うべきではあるがその計算が政策税制と類似しているものについて租税支出レポートの対象としている。⁽¹⁴⁾このうち、明確に基本税制を構成する項目や理論的立場により区分が異なりうる項目で租税支出と同種の効果を持つものについては、Memorandum Item として区分表示している。たとえば、配当所得への課税はカナダでは所得税の二重課税となると理解されているため、理論的に排除することが要請されるが、所得計算上の除外等を伴うことからレポート対象とされ、この Memorandum Item に記載されている。このことにより、

(12) OECD, *Ibid*, p. 77.

(13) Marc Seguin and Simon Gurr, *Federal Tax Expenditures in Canada*, Bixi et.al., *Ibid*, p. 100.

(14) Seguin and Gurr, *Ibid*, p. 97 および Department of Finance Canada, *Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections*, 2004, p. 7.

租税支出の実質的な範囲についての判断をレポートの利用者にゆだね、最大限の情報提供を行うことを目的としている。ただし、この方式が利用者に誤解⁽¹⁵⁾を与えうることも指摘されている。

②租税支出額の表示および測定

カナダでは法人課税の課税根拠としては個人所得税の源泉徴収として位置付けているため、法人所得に対する基本税率は18%の比例税率⁽¹⁶⁾であり、租税支出の算定の前提が個人所得税とは異なる。それもあってか、カナダの租税支出レポートは所得税を個人と法人とに二分割し、それぞれについて財政機能分類⁽¹⁷⁾により歳入損失法 revenue forgone method による金額を表示している。すなわち、他の税法規定や納税者行動の変化が一切ないと仮定した場合の当該租税支出項目による年次キャッシュフロー影響額を算定し、同種あるいは複合的な租税支出グループ全体の相互の影響は考慮していない⁽¹⁸⁾。したがって、租税支出レポートは各項目の歳入増減額が列挙されているが、各租税支出項目の単純な合計額は各年度の租税支出の合計を示しえないことになる。

③租税支出レポートの構成

2009年度のレポートでは法人関連政策税制等として67項目があげられているが、各年度のレポートでは当該年度の改正事項のみを解説し、既存の政策税制等に関する理論的解釈の可能性を含む概説については租税支出レポートの概念や前提などとともに2004年度に刊行された Tax Expenditures: Notes to

(15) Seguin and Gurr, *Ibid.* p. 97.

(16) 法人に対する連邦所得税率は38%だが、各州への財源移譲（租税支出）として10%の課税が留保され、さらに、General rate reduction が2010年度には10%適用されるため、2010年度の連邦法人所得税率は18%（連邦税と州税の合計税率は29%）となる。なお、カナダ人支配非公開企業（Canadian Controlled Private Corporation: CCPC）には軽減税率の適用があるが、これは租税支出と説明される。Department of Finance Canada, *Ibid.* p. 87.

(17) Brixi et al., *Ibid.* p. 7.

(18) Seguin and Gurr, *Ibid.* p. 177.

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポート……（古田美保）

the Estimates/Projections に記載され、これを参照する形を取っている。また、毎年発行される租税支出レポートは2部構成になっており、各財政年度の租税支出一覧を第1部とし、第2部に租税支出レポートを利用した税制分析論文が掲載されている。たとえば、2008年度の租税支出レポートではカナダの法人税率に関する研究、2009年度では研究開発税制の国際比較が行われている。

④租税支出レポートの意義

租税支出レポートの意義については、補助金との関連は特に示されず、政府の予算審議における資源再配分に関する有用な資料としての位置づけがなされる⁽¹⁹⁾。

（表）カナダの租税支出レポートの概要

基本税制の定義	現行税制の最も基礎的な規定
法人課税の意義	個人所得税の源泉徴収課税
租税支出の表示	個人と法人に区分して財政機能別
租税支出額の測定	歳入損失法による財政機能分類表示
レポートの意義	予算審議における資料

（出所） *Department of Finance Canada, Tax Expenditures and Evaluations*, 2009 より筆者作成

（表）カナダの法人所得課税に関する基本税制の概要

Broad-Based System

- ・ 税率：現行税率⁽²⁰⁾
- ・ 課税単位：個別の法人格単位
- ・ 課税年度；事業年度
- ・ 所得概念（インフレ修正）：名目所得（インフレ修正を行わない）
- ・ 二重課税控除；個人の配当所得および法人間配当所得の除外は基本税制とする

（出所） *Department of Finance Canada, Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections*, 2004 より作成

（19） Seguin and Gurr, *Ibid.* p. 124.

(表) カナダ租税支出レポート (2009年) の法人所得税関連項目

単位；百万ドル

租税支出項目 (項目数)	推計値				予測値	
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
寄付控除関連 (11)	631	606	779	727	699	598
文化関連						
映画産業関連税額控除 (1)	185	175	185	205	205	205
海外メディア広告費の損金不算入 (1)	-3	S	S	S	S	S
連邦一州財政調整 (3)	1,500	1,666	2,089	2,092	2,059	1,830
事業投資関連						
加速度償却等 (1)	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
キャピタル・ゲインの 1/2 課税等 (3)	2,860	4,210	5,745	5,870	4,490	3,210
投資税額控除等 (10)	3,254	3,171	3,060	3,656	3,828	3,632
中小の税額控除等 (3)	3,110	3,317	4,031	4,944	4,152	3,391
国際課税関連						
非居住者の源泉徴収の特例等 (14)	1,451	1,997	1,894	2,402	2,558	2,447
特定産業の支援						
農業 (8)	10	21	4	7	10	10
資源 (8)	-269	-182	-178	194	135	111
その他産業 (4) ※映画等	88	119	173	166	179	162
その他 (6)	305	316	351	336	336	326
Memorandum Items						
二重課税排除 (3)	955	1,090	1,235	1,295	1,545	540
費用認識 (1)	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
欠損の繰越・繰戻等 (3)	7,288	7,336	7,012	7,669	11,172	11,791
その他 (2)	585	615	690	825	695	660

※n.a.；有効値なし，S；250万ドル未満

(出所) *Department of Finance Canada, Tax Expenditures and Evaluations, 2009*

- (20) カナダの法人所得税制においては連結グループを想定する規定（組織再編時の課税繰り延べ）も存在し，基本税制を構築するとされるが，より現行税制全体に関連性が高いのは個別法人格単位課税であるとして，これが基本税制とされた。Seguin and Gurr, *Ibid*, p. 101.

（図表）カナダ法人所得税収の推移

財政年度	法人所得税収（百万ドル）	法人税率	歳入構成比率
2006-2007年	37,745	19.5%	16.0%
2007-2008年	40,628		16.8%
2008-2009年	29,476		12.6%
2009-2010年	30,361	19%	13.9%

（出所）Department of Finance Canada, *Annual Financial Report of the Government of Canada* 各年度版より作成

（３）カナダの租税支出レポートの資料としての意義

上述の通り、カナダの租税支出レポートは予算審議の資料として作成されており、特に租税支出の効果分析を行うことを目的とはしていない。しかし、その租税支出レポートからも次のことが読み取れる。

第一に、各規定の目的と政策税制の範囲が明示される。すなわち、租税支出レポートに記載され、かつ Memorandum Items に区分されない項目は、政策税制であることが明確に示される。また、制度の概要のみならず、その設置趣旨も記載されるため、カナダの租税政策のスタンスが明らかとなっている。たとえば、カナダでは G7 の中で最低の法人税率を達成するために General rate reduction を行っている⁽²¹⁾が、これについては租税支出レポートの中には記載されておらず、すなわち理論的課税制度の一部として議論されていることが分かる。また、税法上の固定資産の減価償却に相当する Capital Cost Allowance について、比較的早期の償却が可能な制度となっているが、これについても理論的課税制度の一部としており、増加償却のみをレポートの対象としている。この区分と政策目的の明示は、税制改正にあたっての検証の範囲と方向性についても示唆を与えられ考えられる。

(21) Department of Finance Canada, *Tax Expenditures and Evaluations 2008*, Canada, p. 39.

(表) 2009年カナダ法人関連租税支出額の税率換算

法人関連租税支出項目	2009年租税支出 推計額 (百万ドル)	税率換算※
寄付控除関連	598	1.3%
文化関連		
映画産業関連税額控除	205	0.4%
海外メディア広告費の損金不算入	S	—
連邦一州財政調整	1,830	4%
事業投資関連		
加速度償却等	n. a.	—
キャピタル・ゲインの 1/2 課税等	3,210	6.9%
投資税額控除等	3,632	7.8%
中小の税額控除等	3,391	7.3%
国際課税関連		
非居住者の源泉徴収の特例	2,447	5.3%
特定産業の支援		
農業	10	0.0%
資源	111	0.2%
その他産業※映画等	162	0.4%
その他	326	0.7%

※租税支出の税率換算＝租税支出/(租税支出＋法人税収)

(出所) Department of Finance Canada の各資料より筆者作成

第二に、各規定に割り当てられる財政的規模が推測値とはいえ示される。歳入損失法により計算される租税支出額は必ずしも正確な額ではなく、かつ、各規定を排除した場合の法人の行動変化を想定したものではないが、各規定による歳入損失の目安を見ることができる。したがって、租税支出項目により減免される実質的な法人税率の推測も可能であり、課税ベース拡大を行う場合の検討リストにもなりうる。⁽²²⁾たとえば、租税支出がなかった場合の法人税収に占める各租税支出項目の税率換算額を計算すると、映画産業を行う法

(22) たとえば、1988年の税制改正で税率引き下げとそのための課税ベースの拡大は、租税支出項目の改廃により達成された。

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポート……（古田美保）

人の実質的な法人税はおよそ1%程度の軽減があり、かつ、カナダ中小法人に該当すればさらに7.3%程度の税率軽減効果を享受しうるとの推測が可能となる。

4. 租税支出レポート作成上の課題

以上のように、カナダの租税支出レポートから、作成にあたっていくつかの有用な示唆を得ることができると考えられる。すなわち、租税支出レポートを作成するにあたっては、租税支出の定義や測定方法等について定める必要があり、これをどのように定めるかについて意思決定を行わなければならない。本章においては、まず租税支出レポートの利用可能性から作成目的を検討し、そのうえで前述の課題について検討を行うこととする。

（1）効率性分析への有用性とレポート作成の意義

政策税制について統一的なレポートがないことは問題であり、企業に対する理論を逸脱した補助ないしは重課である以上はその実態については、財政透明化の観点からも報告と開示がなされるべきであるとされる⁽²³⁾。また、政策税制の経済的効率性分析や補助金の審査にも活用されるとされるが、一方で現行法を批判したり税法の代替案を示したりするものではなく、単なる分析ツールとの指摘もある⁽²⁴⁾。たとえば、アメリカにおいて租税支出レポートの作成が新規の政策税制の抑制の材料に使われたことはなく、既存の政策税制の存廃の検討に使用されたという明らかな証拠もない⁽²⁵⁾。アメリカにおける租税支出はほぼ一貫して増加している。すなわち、租税支出レポートは予算審議

(23) Bixi et al., *Ibid*, p. 1.

(24) Joint Committee on Taxation, *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008-2012*, 2008.

(25) Emil Sunley, "Tax Expenditures in United States: Experience and Practice," Bixi et al., *Ibid*, p. 167.

の時の参考資料として採用されているのみであり、この状況はカナダにおいてもほぼ同様である。

その一方で、小さな政府による税率引き下げを行うためには、その財源探しとしてこのリストが使われる可能性がある。たとえば、アメリカの1986年レーガン税制改正においては理論的課税ベースの拡大と同時に租税支出を大きく削減し、その財源を使用して税率の大幅引下げを実現したとされる。⁽²⁷⁾すなわち、Surrey は租税支出を補助金プログラムと代替可能なものとして捉えたが、実際には必ずしも代替可能とは言えず、⁽²⁸⁾租税支出と代替可能性を検討されるべきであるのは税率であると考えられる。また、1986年のレーガン税制改革で明らかであるように、⁽²⁹⁾税率の引下げは政策税制の価値すなわちインセンティブを引下げるため、政策税制は高税率の中でより積極的に議論されうると考えられる。これは、租税理論において担税力ある課税所得については議論される一方、租税法における税率は税務行政上の便宜の問題であり、

(26) U. S. Office of Management and Budget, *Analytical Perspectives, Budget of the United States Government Fiscal Year 2003*, Washington, DC: Government Printing Office, 2003, p. 135.

(27) Lonard E. Burman, "Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?," *National Tax Journal*, September 2003, p. 6.

http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/410813_NTA_Tax_Expenditure.pdf

なお、アメリカにおいて法人関連の租税支出が減少したのはこの1986年とその後数年間のみであり、その後はほぼ一貫して増加している。

(28) カナダでは1980年代初頭に envelop system という租税支出と補助金を同質のものとして合わせて検討し、代替可能なものとして取捨選択を行う制度を導入したが、制度運用がうまく機能しなかったとして1980年代半ばには廃止している。Patrick Grady and Richard W. Phidd, "Budget Envelopes, Policy Making and Accountability", Prepared for the Government and Competitiveness Reference, Economic Council of Canada, Discussion Paper 93-16, p. 58. <http://global-economics.ca/budgetenvelopes.pdf>

(29) Victor Thuronyi, "Tax Expenditures: A Reassessment," *Duke Law Journal* 6(1988), pp. 1155-1206. および Emil Sunley, "Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice," Brix et al., *Ibid*, p.167.

(30) Emil Sunley, *Ibid*, p. 167.

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポート……（古田美保）

それを決定するについての見るべき原理原則は殆どないと言えるためである。⁽³¹⁾ そのため、同様に経済政策等を目的とする政策税制との代替が可能となると考えられる。

したがって、政策税制による税額の増減を考慮した実質的税負担率を前提として税率や課税ベースの検討を行う必要があり、この検討のために租税支出レポートが必要になると考えられる。すなわち、法人税関連租税支出レポートは、法人税制の検討、特に税率の検討を行う上で必須のコストレポート（歳入損失一覧）であるといえる。同時に、当該コストは租税理論上正当化されないものであるから、その妥当性は効率性に求められる必要があるが、租税支出レポートが費用の一覧である以上、それ単独では効率性分析を行い得るものではない。すなわち、政策税制の効率性分析については、租税支出レポートは効率性分析を別途行うための資料としての意義が求められる。

（２）租税支出の定義

以上のように、税率と代替される政策税制の歳入損失の額を推計し、さらにその効率性分析の資料とするために租税支出レポートを作成するのであれば、租税支出の定義もこの目的に合致するように定める必要がある。

前述の通り、租税支出概念は理論的課税制度からの乖離項目と定義される。この定義からは、租税支出の範囲の確定方法として二つの方向性が考えられる。第一は、理論的課税制度を定義したうえで、実際の税制との相違として間接的に租税支出と定義するものであり、第二は、租税支出を直接的に定義するものである。第一の方法では理論的課税制度の概念規定が不可欠であり、この点については包括所得概念等様々な概念規定が試みられているものの、⁽³²⁾ きわめて政治的な作業でもあり、⁽³³⁾ 国際的に承認される概念の定義は現在に至

(31) 田中二郎『租税法〔第3版〕』有斐閣、1990年、p 182。

(32) OECD, *Ibid*, p. 16.

るまでなされていない。結果としてレポート対象となりうる政策税制の範囲も国により相違が生じることとなる。これに対し、租税支出を直接定義すれば、この理論的課税制度に関する議論をとりあえずは回避することは可能である。日本は理論的課税制度を定義せず、政策税制を定義するアプローチを採用しており、租税支出の定義にあたって簡素な方法を取っているといえる。しかしながら、この個別判断的なアプローチでは実際の課税制度から租税支出を除いたものとして理論的課税制度を間接的に定義しているにすぎず、理論的課税制度の概念規定を行っていない分、明確性に欠けるアプローチといえる。また、すべての規定について租税支出に該当するか否かを判断する必要があることから、租税支出レポート作成にあたって煩雑であり、かつ、租税支出の定義から洩れる項目についてはレポート対象となりえないため、歳入損失のレポートという意味において一覧性に欠けることが想定される。たとえば、日本の租税支出を租税特別措置法上の規定に限定した場合、法人税法上にある経済政策性の高い規定や、中小法人の軽減税率はレポートの対象とならない可能性が高い。また、イギリスやイタリアのようにあらゆる優遇措置をレポートすべき租税支出とする場合には、政策的重課の規定がレポートから除外されることになる。

この点について、カナダは理論的課税制度を可能な限り狭くとらえ、そこからの逸脱をすべて租税支出とするアプローチを採用している。このため、理論的に保全されるべき基本的課税制度以外の税率と代替しうる項目を網羅することができている。また、カナダの租税理論においては理論的課税制度を構成する欠損金の繰越控除や二重課税排除等についても補足的にレポート

(33) Dirk-Jan Kraan, "Off-budget and Tax expenditures," *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 4 No. 1, OECD Paris, 2004, p. 133.

(34) たとえば罰金・科料等の損金不算入の規定は租税理論上要求される制度とは考えにくい。

(35) Brixi et al., *Ibid.*, p. 12.

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポート……（古田美保）

に記載しているため、国際的な比較分析にあたって有用な資料を提供しているとの評価が可能となっている。法人課税の全体を把握したうえで検討を行うためには、租税特別阻止法規定を租税支出の中心としながら本法上の類似規定も対象とするカナダのアプローチが採用されるべきと考えられる。

（３）租税支出の測定

カナダで採用されている測定方法である歳入損失法は、他のすべての要素を変化させないと仮定して、各租税支出規定を削除した場合の潜在的税収変動を規定等の区分ごとに推計する計算方法である。そのため、複数の政策税制やその他の経済的要因による相互作用は考慮されておらず、個々に独立した数値で単純な合計値に意味がない。⁽³⁶⁾

租税支出の額の測定方法としては、歳入損失法のほかに、歳入増加法 revenue gain method と支出等価法 outlay equivalent method が主なものとしてあげられる。⁽³⁷⁾ 歳入増加法では納税者の行動変化予測を考慮して、当該租税支出規定が削除された場合に得られるであろう税収増加額を測定し、支出等価法では当該租税支出を補助金プログラムで行った場合に必要となる財政支出額を測定する。

上述のように、政策税制がその本質として税率と代替されると考える場合、租税支出は税収ベースで測定される必要があると考えられる。したがって、支出等価法は租税支出を補助金プログラムと代替可能なものとして検証を行う場合には有用であると考えられるが、補助金プログラムとの代替可能性を検討しない場合には、特にこの方法により測定する意義はないものと考えられる。⁽³⁸⁾ したがって、歳入損失法と歳入増加法のいずれかによることが考えら

(36) Emil Sunley, *Ibid*, p. 163.

(37) Brixi et al., *Ibid*, pp. 7-8.

(38) Emil Sunley, *Ibid*, p. 167.

れる。そして、歳入増加法は納税者の行動変化を考慮するという意味においてより精緻な租税支出額を測定しようとするものといえる。しかし、この方法でも租税支出額を単純に合計することはできないのは歳入損失法と同様であり、かつ、納税者の行動変化予測は決して容易ではないため、歳入損失法と比較してより正確な数値である保証はなく、また、その税収への影響は限定的であるとの主張もある。⁽³⁹⁾したがって、租税支出測定のコストと目的を勘案すれば、歳入損失法が有用であり、⁽⁴⁰⁾そのため諸外国でも採用されていると考えられる。

また、租税支出レポートには国際規格と呼べるものはなく、国際的に合意されたフォーマットもないため、各国の租税支出レポートは国際比較を目的としたものではなく国内向けに作成されるものであるが、国際比較可能性を担保することは効率性分析においても重要であると考えられる。特に近年において、法人税負担の国際比較は租税政策において重要な意味を持っており、諸外国と比較して不利とならない税制とすることが税制調査会でも議論されている。すなわち、法人税負担の国際比較を行う観点から、租税支出レポートが可能な限り国際比較可能性を持った形で作成されることが望ましいと考えられる。なお、課税の繰り延べ効果を持つ租税支出については、その現在価値を算定する現在価値法 present value estimate ⁽⁴¹⁾により、歳入損失法に基づく租税支出額を現在価値に割り引くことも考えられる。

(39) Robin Roadway, "The Annual Tax Expenditure Accounts — A Critique," *Canadian Tax Journal* No. 1 (2007), p. 2.

(40) Emil Sunley, *Ibid.*, p. 163.

(41) Emil Sunley, *Ibid.*, p. 164.

5. 総括：法人関連政策税制分析ツールとしての租税支出レポートの検討

以上のように、租税支出レポートは法人税率と代替されている政策税制による歳入損失額の一覧であると考えられ、法定税率と実際税収との乖離を説明するレポートとしての意義が考えられる。したがって、政策税制の効率性を租税支出レポート単独で行うことはできず、分析の資料としての意義が考えられる。したがって、租税支出レポートの作成に当たっては、理論的課税ベースを厳格に捉え、レポート対象の政策税制を可能な限り広く取った上で、歳入損失法により租税支出額を推計することが有用であると考えられた。

一方で、租税支出レポートには、それ単独では行い得ないものの、政策税制の効率性分析の重要な基礎資料としての意義がある。法人税制関連の経済政策税制については、法人税制における政策税制は、経済政策を重視したものがほとんどであり、特に経済合理性が問われる。そのため、租税支出レポートは当該経済政策の実効性の検証可能性が最も重要であるべきと考えられる。本章では、わが国における法人関連政策税制の効率性分析ツールとしての租税支出レポートについて検討し、総括とする。

（1）効率性分析ツールとしての租税支出レポートの意義と租税支出の定義

・測定

政策税制の効率性分析ツールとしての租税支出レポートの意義は、政策税制のタックス・インセンティブの明示にあると考えられる。すなわち、政策税制の目的と範囲を明確に示し、かつそれによる歳入損失すなわち法人にとってのタックスメリットの額を示すことにより、当該政策税制のタックス・インセンティブが明確になり、効率性分析にも資すると考えられる。そして、タックス・インセンティブを明示する観点からも、レポートの対象は最大限

に設定し、金額の測定は歳入額ベースで行われる必要があると考えられる。

現在、日本における政策税制の定義は最小限のものであり、狭くとらえて⁽⁴²⁾いるとされる。また、定義は示しているものの、何が政策税制に該当するかについては明確にされておらず、その適用実態もごく一部しか公表されていないため、公開されていない租税特別措置や法人税法上に存在する経済政策性の強い規定についての評価・分析ができなくなっている。たとえば2007年度税制改正では、企業の新規設備投資の促進の観点から250%定率法等の導入が行われたが、⁽⁴³⁾改正は租税特別措置ではなく法人税法施行令において行われ、政策税制との明示的な分類も行われていないため、政策税制の範囲を最小限とする立場からは理論的課税ベースの範疇とも理解し得る。しかし、上述の定義からは、新規設備投資促進を政策目的とした政策税制に該当しうると考えられ、効率性が検証されるべきと考えられる。⁽⁴⁴⁾こういった租税特別措置法以外の政策性の強い規定を分析対象とするためにも、理論的課税ベースを可能な限り狭く取るカナダのアプローチを採用したうえで、そこからの逸脱を、プラス・マイナスいずれの方向であるかを問わず把握する手続きが要請されることが考えられる。

金額の測定については、タックス・インセンティブを明示する観点からは諸外国の事例に従うことにより、国際的比較可能性を保持することが重要であると考えられる。また、タックス・インセンティブの明示は、法人税率引下げ圧力に対しての資料提示に通じる。租税支出レポートの数値合計値は、歳入損失法、歳入増加法、支出等価法のいずれの方法によったとしても単純に合計することはできないものではあるが、法人税制における租税支出の規

(42) OECD, *Ibid*, p. 93.

(43) 税制調査会「平成19年度の税制改正に関する答申」2006年12月，4頁。

(44) 2011年度税制改正で法人税率引き下げの財源として減価償却制度の見直しが検討されていると報道されているが、これは理論的課税制度としての減価償却制度ではなく政策税制と理解されているために可能な議論であると考えられる。

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポート……（古田美保）

模を示し、各政策税制の税率換算の目安を示すことはできる。すなわち、歳入額ベースで測定することにより、政策税制それぞれの税收増減が法人税率何％に相当するのか、日本の法人税の真の負担率の目安を示すことができ、法人税負担率や法人税制の実態についての国際的比較も可能になると考えられる。基本的に、政策税制は高税率構造の中でそのインセンティブを強く発揮するため、日本のように比較的高率の基本法定税率を設定している国の場合、政策税制によるインセンティブは相当程度大きくなるであろうことが想定される。このような政策税制の適用を受けることができた場合、法人税負担率がどの程度軽減されるのかについて明示する手段を持っていないことは、⁽⁴⁵⁾制度上のインセンティブを大きく損なうと考えられる。

このようにタックス・インセンティブの内容と規模を明確にすることにより、当該政策税制の効率性分析の資料として利用可能となると考えられる。これまで、租税特別措置に限定してもその利用の実態が明らかにされておらず、規定の趣旨についても税制改正の答申等で示される以外は確認する術がほとんどなかったのが実態であった。特に、創設されてから長期間が経過している政策税制についてはその趣旨が変遷していると分析されるものの、⁽⁴⁶⁾税制調査会の見解が示されることはなかった。政策税制の政策目的とその金額的規模という、効率性分析の基礎資料が提示されることにより、初めて政策税制に関する包括的な効率性分析を可能とする素地が整うと考えられる。

(45) 外資系企業の日本進出に係る阻害要因についての意識調査では、タックス・インセンティブの不足を理由に挙げた企業が17.1％あったとされるが、租税支出レポートによるタックス・インセンティブの明示化により改善される可能性があると思われる。経済産業省「平成20年度 対日直接投資に関する外資系企業の意識調査報告書」10頁。<http://www.meti.go.jp/press/20090416001/20090416001-3.pdf>

(46) たとえば、交際費の損金不算入制度は、創設当初の冗費抑制から交際費支出自体の抑止ないしは赤字法人課税の手段に趣旨が変遷していると考えられる。古田美保「交際費等課税制度の意義」『税経通信』第56号第11号（2001年8月）、189～196頁等参照。

(2) 欠損法人への政策税制の適用の在り方

租税支出レポートの導入により、高税率と代替される政策税制の歳入損失が明らかとなり、また、政策税制の効率性分析にあたって必要な情報である政策税制のコストと創設趣旨が示されると考えられることから、租税支出レポートの有用性は間違いないと考えられる。ただし、効率性分析に当たっては、政策税制が想定する利用実態となっているかを検証するため、適用件数や資本規模・業種等の歳入損失額ベース以外の資料も重要になると思われる。特に不況下における政策税制の効率性分析に当たっては、欠損法人割合と政策税制のターゲット業種の分析が合わせて必要になると考えられる。すなわち、政策税制の多くは利益計上法人が利用しており、⁽⁴⁷⁾利益計上法人割合が高い場合の政策税制は政策的配慮を重点配分することにつながりうるが、欠損法人割合が高い場合にはそのインセンティブを全く発揮しないこととなる。たとえば、2002年の会計検査院による法人税関係租税特別措置の実施状況調査では、調査対象法人25,316法人のうち、税額減少効果のある措置法を適用していたのは2,185法人で全体の8.6%に過ぎなかった。2002年の欠損法人割合は⁽⁴⁸⁾68.9%であり、政策税制がそのインセンティブをほとんど発揮できなかった可能性が高い。すなわち、欠損の計上により法人税がゼロとなったため、所得控除や税額控除等によるタックス・インセンティブが事実上当該年度において無効化し、かつ、欠損の繰越控除による欠損の調整が完了するまで効果がなくなるのである。欠損法人割合は近年60%台後半で推移し、2008年度では71.5%に達しており、また将来所得と通算される繰越欠損金も同年度分で約90.8兆円あるため、当分の間は所得計上法人割合が上がらない

(47) 税額控除については構造上所得計上法人のみを対象としており、所得控除についても約86%が所得計上法人との調査がある。会計検査院、前掲調査報告。

(48) 国税庁「平成20年度分会社標準調査」

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2008/pdf/h20.pdf>

法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポート……（古田美保）

ことが想定される。したがって、税額軽減による一定の経済政策実現を目的とする政策税制は、3割程度の利益計上法人への重点的資源配分を意図していると考えざるを得ない。

欠損法人にも経済政策のインセンティブを及ぼす場合、その方策としては次の3点が考えられる。

第一に、補助金プログラムへの転換である。補助金プログラムによれば、政策目的に合致した行動をとった法人に、所得の有無を問わず効用を与えることができる。しかし、申請・審査・承認・支払いに一定の時間がかかること、また、予算措置が別途必要となるため、制度の措置自体に時間がかかることから、即効性には著しくかけることが想定される。

第二の方法は欠損の完全還付である。すなわち欠損計上年度にその税額相当分をただちに還付する方策であり、全期間所得に対する税額の公平性を要求する租税理論上は、欠損の調整方法として最善のものとされる。⁽⁴⁹⁾さらにこの方策によれば、欠損の調整を翌期以降に繰越さないため、翌年度に所得を計上した場合には政策税制がインセンティブを発揮する。⁽⁵⁰⁾この方法は欠損の完全調整という点で租税理論的には肯定されうるものの、赤字法人に対する実質的な支援であり、この制度自体が欠損計上を助長するという制度上意図しないインセンティブを与えうるという点で問題が生じる。

第三の方法が、欠損金の繰越控除の制限による課税所得増加である。税制調査会では、2011年度税制改正における法人税率引下げ財源の一つとして、欠損金の繰越控除を当該年度の欠損控除前所得の一部に制限する案を検討しているが⁽⁵¹⁾、理論的には完全な調整が早期に行われるべきことが要請される欠

(49) Compisano and Romano, Recouping Losses: The Case for Full Loss Offsets, 76 *Northwestern University Law Review* (1981), pp. 740-742.

(50) Michael Cooper and Matthew Knittel, "Partial loss refundability: how are corporate tax losses used?," *National Tax Journal* (September 2006).
<http://www.entrepreneur.com/tradejournals/article/154693774.html>

損金についてその調整を制限するのであれば、その根拠は経済政策に求められるべきであると考えられる。

現行の法人税制における欠損の調整は繰越控除ないしは繰戻還付による最長8年間に制限されており、これ自体も政策性が問われるべきと考えられ⁽⁵²⁾、期限切れの未処理欠損金についてマイナスの租税支出を認識するべきであると考えられる。これに加えて、仮に欠損の繰越控除を控除前所得の一部に制限する場合には、その残額について税額控除関連の政策税制のタックス・インセンティブが効果を発揮するものと考えられ、これがこの措置の趣旨となると思われる。すなわち、この欠損繰越控除の追加制限という政策税制の効果は、他の政策税制のインセンティブを妨げないことで測られる。これらの政策税制も、租税支出レポートの作成によって初めてその効果と効率性が確認し得ると考えられる。

(51) 税制調査会「法人税率引下げ（国税）の財源措置の例（平成22年度第7回会議資料）」<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/pdf/22zen7kai5.pdf>

(52) 古田美保「欠損金の効率性原則」『甲南経営研究』第45巻第1号（2004年6月），21～48頁参照。なお，2011年度より繰越9年繰戻1年の計10年間となる。